

O Controlo Interno na área da Tesouraria: O Caso do Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E.

Área Temática: A3) Auditoria

Paula Silva Fernandes (paula.fernandes@chs.min-saude.pt)

Susana Maria Silva (susana.silva@esce.ips.pt)

Escola Superior Ciências Empresariais

Instituto Politécnico de Setúbal

Departamento de Contabilidade e Finanças

Campus do IPS, Estefanilha

2914-503 Setúbal (Portugal)

Resumo

A elaboração deste estudo tem por objectivo verificar de que forma o Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E. tem implementado o seu sistema de controlo interno. Pretende-se verificar se este está ou não em conformidade com o regulamentado pela Administração Central do Sistema de Saúde; e se todos os procedimentos, administrativos e contabilísticos, descritos no manual de controlo interno são executados na área da tesouraria. No final do estudo concluiu-se que o CHS tem implementado o manual de CI regulamentado pela ACSS para a área em estudo. No entanto, constatou-se que não existe uma monitorização regular destes. É necessário proceder-se a actualizações no manual, uma vez que existem procedimentos efectuados na área em estudo que não coincidem com o descrito no manual de CI. Por outro lado, existem alguns procedimentos, que não estão regulamentados pela ACSS, mas que, de acordo com alguns autores, deveriam constar do SCI.

Palavras-chave: Controlo Interno, Contabilidade, Auditoria, Hospitais, Saúde, Administração Pública.

Abstract

This study aims to determine how the Centre Hospitalier de Setúbal, EPE has implemented its system of internal control. It is intended to verify whether this is or is not regulated in accordance with the Central Administration Health System, and if all the procedures, administrative and accounting described in the manual of internal control are executed in the area of treasury. At the end of the study concluded that the CHS has implemented the manual of internal control regulated by ACSS to the area under study. However, it was found that there is no regular monitoring of these. It is necessary to update the manual, since there are procedures carried out in area of study that do not match the instruction manual of internal control. On the other hand, there are some procedures that are not regulated by the ACSS, but, according to some authors, should be included in the internal control system.

Keywords: Internal Control, Accounting, Auditing, Hospitals, Health, Public Administration

1 – Introdução

O sistema de controlo interno (SCI) é um mecanismo através do qual as entidades se baseiam para assegurar a autenticidade das suas atividades, quer seja no âmbito das obrigações legais quer seja nas estratégias fixadas pelos órgãos de gestão. Este sistema assegura a proteção dos ativos e a fiabilidade das informações, assim como a utilização eficaz dos meios humanos, materiais e financeiros, e o cumprimento dos regulamentos internos.

Segundo Neves (2008) um bom sistema contabilístico deve assentar num adequado SCI para que assim, com resultados fidedignos e atempados, possam ser tomadas boas decisões. Caso contrário, “informações contabilísticas distorcidas podem levar a conclusões erradas e consequentes tomadas de decisão danosas para a empresa” (2008, pág. 61). Moffett e Grant (2011) salientam que os contabilistas e os auditores reconhecem a importância do SCI na prevenção da fraude. Segundo os autores um SCI ineficaz ou fraco deixa as empresas vulneráveis a ações fraudulentas, que podem deturpar a imagem e a integridade da empresa, contrariando o objetivo dos relatórios financeiros, que é fornecer uma visão precisa e transparente da empresa. De acordo com Noordin e Pakistan (1997), um SCI é de tal modo importante para as empresas, públicas ou privadas, que o consideram um “sábio” investimento.

O novo regime jurídico da gestão hospitalar procura uma melhoria contínua dos serviços prestados aos cidadãos exigindo-se maior transparência, fiabilidade nas informações reportadas e economia na gestão dos recursos públicos. Com a criação de Entidade Públicas Empresarias (E.P.E.) houve um aumento do controlo e da fiscalização nos atos de gestão, sendo obrigatório existir um Auditor Interno e um Fiscal Único (Decreto-Lei nº 93/2005). O estudo a desenvolver terá por base a problemática existente sobre o SCI, e abordará em concreto o caso do Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E. (CHS). O estudo limitar-se-á à área financeira, mais em concreto à área da tesouraria, por ser uma área importante para uma empresa.

Abordar-se-á em seguida o enquadramento teórico, os objetivos e as perguntas de investigação. A metodologia de investigação também será alvo de análise, relativamente às hipóteses, aos critérios para seleção da amostra e recolha de dados, assim como os resultados obtidos neste estudo.

2 – Enquadramento Teórico

2.1 – O Controlo Interno

2.1.1 – Conceito e Objetivos

O conceito de Controlo Interno (CI) resulta de uma evolução que teve início nas civilizações antigas. De acordo com Barata (1999, pág. 113), o CI “engloba o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados e adoptados por uma empresa para salvaguardar os seus bens; comprovar a exactidão e veracidade dos dados contabilísticos; promover a eficiência, operacionalidade e estimular a adesão aos métodos prescritos pela administração”.

Segundo o *Comitee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2004), o CI corresponde a um sistema realizado pelo Conselho de Administração de uma empresa, em conjunto com a Direção e restantes membros da empresa. Tem por objetivo aumentar o grau de

confiança em como a empresa vai atingir os seus objetivos, nomeadamente: (i) Eficácia e eficiência dos recursos; (ii) Informações financeiras fiáveis; e (iii) Cumprimento com a legislação aplicável. A Directriz de Revisão/ Auditoria (DRA) 410 (2000, § 4), refere que o SCI é entendido como sendo “todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”

Neste sentido, podemos dizer que CI compreende todos os procedimentos que uma empresa implementa para assegurar a exactidão dos procedimentos administrativos e contabilísticos, fazendo um recurso eficaz e eficiente dos meios de que dispõe.

2.1.2 – Tipos de Controlo Interno

Segundo o *Statement on Auditing Procedure 54 – The auditor’s study on evaluation of internal control*, do *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1972)*, existem dois tipos de CI: administrativo e contabilístico. O quadro n.º 1 apresenta as características do CI administrativo e do CI contabilístico.

Quadro n.º 1 – Características CI Administrativo e do CI Contabilístico

Controlo Interno Administrativo	Controlo Interno Contabilístico
Compreende o controlo hierárquico, nomeadamente o plano de organização, os procedimentos e registos relacionados com os processos de tomada de decisão. Procura alcançar os objectivos da empresa assegurando a eficiência dos recursos aplicados, a eficácia das operações e a obediência às regras administrativas.	Compreende o plano de organização e os registos e procedimentos relacionados com a protecção dos ativos e com a credibilidade dos registos contabilísticos. Procura proteger a empresa contra fraudes ou erros involuntários, garantido que as operações são executadas de acordo com as autorizações da direcção e que o acesso aos ativos está conforme as diretrizes existentes. Garante assim que as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e que cumprem as normas estabelecidas internamente.

Fonte: Adaptado de Costa, 2008

Segundo Noordin e Pakistan (1997), o CI pretende ajudar os membros de uma empresa no cumprimento das suas responsabilidades, quer no plano operacional, quer nos planos económico-financeiro, contabilístico e legal dependendo o seu sucesso da forma como o CI está implementado, assim como do seu grau de operacionalidade.

2.2 – Estudos sobre Controlo Interno

De forma a fomentar o tema em estudo foram analisados alguns estudos de autores portugueses e estrangeiros. Gomes (2004) realizou um estudo sobre a importância do CI, no qual refere que uma empresa ao instituir um SCI tem por objetivo cumprir com todos os procedimentos de modo a que o seu relato financeiro seja fiável. No entanto menciona que a análise do SCI está sujeita a várias limitações: (i) Dimensão da empresa; (ii) Exigência por parte do Órgão de Gestão de uma relação positiva na vertente custo/ benefício do controlo; (iii) Potencialidade de erros humanos; (iv) Não interesse do Órgão de Gestão na manutenção de um bom controlo interno; (v) Transações pouco usuais que escapam a qualquer tipo de controlo interno; e (vi) Utilização/manipulação do sistema informático. A autora conclui que, embora com tendência a ser mais rigoroso nas empresas de maior dimensão, nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um SCI, ainda que de modo menos formal ou sistematizado.

Na mesma linha de pensamentos Floriano (2008), fez um estudo sobre a importância dos instrumentos de CI para a gestão empresarial, através do qual analisou e interpretou livros, documentos, revistas, dissertações, entre outros documentos. O autor verificou que para se obter bons resultados tem de existir um aperfeiçoamento da mentalidade e da cultura empresarial, nomeadamente quanto à qualidade, ética e à credibilidade, tentando-se otimizar os recursos disponíveis na obtenção de consistência e eficácia dos resultados. O autor conclui que o SCI ajuda a atingir excelentes desempenhos empresariais, transmitindo aos acionistas a certeza de que os recursos estão a ser bem aplicados, maximizando os lucros.

Raymond (2010), pronunciou-se sobre a relação existente entre CI e fraude, frisando que a fraude, o desperdício e o abuso são três termos importantes que têm dominado os profissionais de contabilidade e a comunidade financeira desde há muitos anos e que provavelmente continuarão. Segundo o autor a baixa qualidade do CI conduz a perdas de fundos do estado e de confiança do público, existindo um número muito grande de pessoas que procuram tirar proveitos das empresas.

Neves (2009), realizou um estudo sobre os sistemas de CI nas pequenas e médias empresas do concelho de Aveiro, através do qual pretendeu avaliar a sensibilidade destas empresas no que respeita à implementação de um SCI, bem como principais as práticas e lacunas. Para tal, foi efetuado um estudo sobre 160 empresas escolhidas aleatoriamente da revista “As 1000 maiores empresas do distrito de Aveiro” – Diário de Aveiro (2007), tendo o autor enviado inquéritos às 160 empresas e obtido 61 respostas. No estudo é salientado que o sucesso das empresas está associado a um SCI eficaz. Segundo o autor, apesar de vários organismos se debruçarem sobre esta temática, existem muitas empresas portuguesas, em concreto no concelho de Aveiro, que não estão de todo sensibilizadas para a dimensão e abrangência de um SCI. O autor concluiu que as empresas do estudo devem melhorar os seus aspetos estruturais e funcionais, e que o facto de as empresas possuírem um Revisor Oficial de Contas (ROC), não significa que cumpram todos os procedimentos de CI necessários. Dos vários pontos analisados o autor ficou “com a ideia que alguns destes resultados poderão estar distantes da realidade das empresas, em especial nas empresas de menor dimensão” (pág. 143); e com dúvida relativamente à veracidade do grau de profundidade com que procedimentos concretos, como a existência de manual de CI, orçamentação de atividades, existência de centros analíticos, inventário permanente, parecem estar implementados.

À semelhança com o estudo anterior, Silva (2009) elaborou um estudo sobre o CI nas Juntas de Freguesia do concelho de Ovar (oito freguesias), de modo a verificar se estas têm ou não implementado medidas de CI e se estão a funcionar, nomeadamente a nível das aquisições necessárias ao funcionamento dos serviços. Verificou com o estudo que o SCI pretende, no final do ciclo de gestão (planeamento, organização, direção e controlo), garantir a qualidade da informação, assegurar a exatidão e fidedignidade dos registos, salvaguardar o património, prevenir e detetar situações de ilegalidade, fraude e erro. O autor concluiu que as Juntas de Freguesia que possuem um regulamento de CI e que afirmam tê-lo a funcionar, não estão a proceder corretamente quanto ao controlo das compras, requisições, conferências quantitativas e qualitativas, envio de documentos de suporte à contabilidade entre outras normas adequadas e necessárias para que o regulamento de CI funcione eficazmente. Verificou que, apesar de algumas Juntas de Freguesia não possuírem regulamento de CI, aplicam medidas de CI adequadas, nomeadamente quanto às aquisições de bens e materiais.

Foi também realizado um estudo, por Rocha (2009) sobre o SCI de reporte financeiro no Grupo EDP – Energias de Portugal, através do qual se fez uma reflexão, apresentando potenciais oportunidades de melhoria no atual modelo conceptual do Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro (SCIRF), face à permanente transformação e evolução da empresa e da sua envolvente externa. Segundo o autor, o SCI consciencializou os funcionários da EDP para a problemática do CI, melhorando significativamente o processo de documentação dos processos e das atividades de controlo, recorrendo a tarefas mais eficazes e eficientes, e ao cumprimento dos objetivos de controlo interno. O autor conclui que o SCIRF deve permitir uma profunda avaliação dos processos e sub-processos da empresa, priorizando-os em termos de risco para o reporte financeiro. A avaliação permitirá ganhos substanciais de eficiência do modelo, assim como a minimização do risco de fraude, originando a implementação de um programa anti-fraude dentro do próprio SCIRF.

Com a intenção de avaliar a conformidade do SCI que os *Regional Member Countries (RMCs) do African Development Bank Group (AFDB)* utilizam na concessão de projetos do setor público financiados pelo banco foi efectuado um estudo por Amudo e Inanga (2009). Especificamente pretendem verificar se o SCI é adequado de forma a garantir que os fundos do projeto são utilizados única e exclusivamente para fins redução da pobreza, incentivo ao crescimento social, económico e ao desenvolvimento dos RMCs; assim como de compreender as movimentações financeiras estabelecidas pela gestão dos respectivos RMCs para a gestão da administração pública dos projectos. No estudo foram analisados os projetos do ano de 2002, que totalizam catorze, no entanto três foram excluídos por não terem as características operacionais necessárias para aplicar o SCI. Concluíram os autores que o funcionamento do SCI nos projetos do setor público é ineficaz. Para se manter um bom SCI, a administração deve avaliar os riscos a que os projectos estão expostos, no decurso das operações, monitorizando continuamente o trabalho realizado para o avaliar de acordo com os objectivos predefinidos. Deverá existir uma abordagem preventiva, através da qual as organizações criam estruturas de CI para assegurar que as suas actividades estão em conformidade com os objectivos, políticas e procedimentos. O SCI é um processo que guia uma empresa a atingir os seus objectivos, quer a nível de eficiência quer de eficácia operacional, fiabilidade nos relatórios financeiros e conformidade com os regulamentos legais e pertinentes. A ausência destas variáveis resulta numa falha para a empresa.

Brito e Ferreira (2006), efetuaram um estudo sobre a importância da auditoria interna hospitalar na gestão estratégica dos custos hospitalares, através do qual realizaram pesquisas bibliográficas sobre o tema auditoria, sobre a relação entre auditoria interna e custos hospitalares; e efetuaram um estudo de caso sobre o Hospital Prontonorte S/A. Do estudo verificaram que, cada vez mais, o ambiente competitivo no qual os hospitais estão inseridos requer a criação e desenvolvimento de normas de CI que garantam a fiabilidade da informação prestada. Segundo os autores, torna-se extremamente importante otimizar os resultados alcançados pelas diversas áreas, como forma de canalizar esforços individuais, transformando os resultados do hospital como um todo e atingindo os objetivos traçados pelos gestores. A informação sobre os custos é de relevante importância, uma vez que fornece uma imagem global do hospital que irá auxiliar na identificação/ elaboração de estratégias de contenção de custos. Os autores concluem que a auditoria interna fornece à administração a garantia de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela empresa, nomeadamente sistema contabilístico e CI, estão a ser seguidos de forma correcta. Assume, assim, um papel importante na gestão estratégica dos custos hospitalares, uma vez que tem como função fiscalizar, analisar e relatar informações e alternativas.

Szczepankiewicz (2010), realizou um estudo com o objectivo de discutir a obrigatoriedade de regulamentos de auditoria interna, instruções, normas e de princípios de auditoria interna nas unidades do setor de saúde. O estudo surge em consequência da obrigatoriedade, desde Janeiro de 2010, na Polónia, de implementar auditorias internas no setor público, com o objetivo de garantir a eficiência e a estabilidade das finanças públicas. O setor da saúde foi um dos que teve de cumprir com a legislação, sendo que a reforma da saúde deve conduzir ao estabelecimento de um sistema de saúde moderno, que trate dos utentes de forma eficiente, criando condições favoráveis para os trabalhadores do setor, bem como garantir os fundos públicos de forma eficaz. O autor conclui que as auditorias devem fornecer ao gestor uma avaliação imparcial e independente da gestão e do mecanismo de CI, incluindo procedimentos de controlo financeiro, nomeadamente se estes estão a funcionar de forma adequada, eficiente e eficaz. Segundo o estudo, o CI é um instrumento fundamental utilizado pelos gestores para obter a certeza racional de que os objectivos e tarefas estão sendo atingidos, assim como toda a documentação legal ou adoptada pela administração. Os auditores internos devem identificar e compreender os potenciais riscos de um hospital, examinando e avaliando o SCI, o qual foi implementado para garantir a segurança financeira.

Foi também efetuada uma *auditoria pelo Comptroller and Audit General of India ao Goa Medical College and Hospital (GMCH) (2004)* com o objetivo de analisar a adequação e eficácia do SCI. Para tal, foi efetuado um teste de seleção para o período de 1999-2004, na secretaria, GMCH e hospitais associados durante o período de Agosto a Setembro de 2004, através do qual verificaram que o GMCH não possui qualquer manual que defina diretrizes e procedimentos que devam ser executados nos vários departamentos. Os autores constataram que os controlos orçamentais e de bancos/caixa eram fracos; que não existia tentativas de recuperação de dívidas; recrutava pessoal e efectuava pagamentos sem qualquer controlo; a manutenção dos equipamentos não tinha qualquer tipo de controlo. Neste sentido, a auditoria recomendou a elaboração de um manual de CI para os vários departamentos do GMCH.

Dos estudos apresentados verifica-se que o SCI é uma ferramenta fundamental tanto para as empresas de grande dimensão como para as de pequena dimensão. Tendo-se tornado numa

metodologia obrigatória em alguns países, especialmente em empresas do setor público, na medida em que assegura a utilização eficaz e eficiente dos recursos públicos.

3 – Objetivos e Perguntas de Investigação

Com o novo regime jurídico da gestão hospitalar, surge uma nova postura para com a comunidade: maior proximidade e transparência, exigindo-se da gestão uma maior eficiência, eficácia e economia na gestão dos recursos públicos. Neste sentido, aumentou-se o controlo e a fiscalização nos atos de gestão.

O SCI é um elemento fundamental na avaliação do desempenho das organizações e na proteção do interesse público. Sendo este da responsabilidade da Administração, refletirá a visão desta assim como o seu compromisso em garantir que os processos organizacionais, as competências técnicas, as atitudes e as práticas dos membros da empresa vão de encontro com a missão e objetivos estabelecidos.

Em Dezembro de 2002 criaram-se 31 sociedades anónimas de capitais exclusivamente públicos, através da transformação de 34 unidades do Setor Público Administrativo (SPA). No entanto, a 7 de Junho de 2005, o Decreto-Lei n.º 93/2005 e o Programa do XXVII Governo Constitucional consideraram que o modelo de Entidade Pública Empresarial (E.P.E.) era o mais indicado para que os objetivos das unidades de saúde integradas no Serviço Nacional de Saúde (SNS) fossem alcançados, uma vez que permitiria uma maior intervenção ao nível das orientações estratégicas de tutela e superintendência, a exercer pelos Ministros das Finanças e da Saúde. Desta forma, em junho de 2005, iniciou-se a transformação das 31 sociedades anónimas em entidades públicas empresariais. O SNS integra 33 hospitais EPE, sendo que 15 resultaram da transformação de hospitais em Centros Hospitalares – 5 hospitais em Dezembro de 2005, 8 em Março de 2007 e 2 em Outubro de 2007)

Os Hospitais E.P.E. têm autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com capital estatutário detido pelo Estado. A sua tutela económica e financeira é exercida pelo Ministro das Finanças e pelo Ministro da Saúde, sendo estes responsáveis pela aprovação dos planos de atividades e de investimentos, orçamentos e contas, assim como homologação de preços e tarifas a praticar pelas empresas que exploram serviços de interesse económico geral (Decreto-Lei n.º 93/2005). Em 2007, aquando da passagem dos hospitais a E.P.E.'s, a ACSS, desenvolveu um projeto de implementação do modelo de CI nos hospitais.

A ACSS é um instituto público integrado na administração indireta do estado, dotado de uma autonomia administrativa, financeira e de património próprio, que segue indicações do Ministério da Saúde, sob superintendência e tutela do respetivo ministério, tendo jurisdição sobre o território continental. A principal missão é administrar os recursos humanos, financeiros, instalações e equipamentos, sistemas e tecnologias da informação do SNS e promover a qualidade organizacional das entidades prestadoras de cuidados de saúde, bem como proceder à definição e implementação de políticas, normalização, regulamentação e planeamento em saúde, nas áreas da sua intervenção, em articulação com as administrações regionais de saúde.

O projeto desenvolvido tinha como objetivo apoiar os conselhos de administração e os auditores internos na definição e avaliação contínua da adequação dos sistemas de controlo mediante a

utilização de metodologias apropriadas e o correto cumprimento das normas em vigor. Possibilitou o projeto a sistematização de um modelo de governação integrado, reestruturando o Ministério da Saúde e o desenvolvimento de manuais para aplicação na ACSS e nos hospitais que fazem parte do SNS: (i) Manual de Gestão do Risco; (ii) Manual de Auditoria Interna; e (iii) Manual de Procedimentos Administrativos e Contabilísticos para as áreas de Recursos Humanos, Produção e Gestão de Doentes, Existências, Imobilizado, Compras e Contas a Pagar, Clientes e Contas a Receber, Contabilidade e Reporte, e Tesouraria. Os manuais foram elaborados com base nas melhores práticas, sendo uma ótima ferramenta de trabalho. Pretende-se que os hospitais documentem todos os processos e procedimentos relativos a cada área, responsabilizando as pessoas e expondo riscos e oportunidades de melhoria. Desta forma, as instituições tendem a melhorar a eficiência dos seus processos e a sua gestão, mitigando riscos e libertando recursos humanos e financeiros para outras áreas onde são necessários.

Com a elaboração deste estudo pretende-se verificar se o CHS tem implementado o manual de controlo interno (CI) elaborado pela Administração Central do Sistema de Saúde (ACSS) para os hospitais E.P.E. e, em caso afirmativo, se os procedimentos de CI, administrativos e contabilísticos, executados na área da tesouraria, estão em conformidade com o exigido pelo referido manual refletindo assim a realidade. De acordo com os objetivos referidos, as principais perguntas de investigação são:

1. De que forma está implementado o sistema de controlo interno na área da tesouraria do CHS?
2. O manual de controlo interno implementado reflete as medidas de CI regulamentadas pela ACSS para os hospitais nesta área?
3. Todos os procedimentos, administrativos e contabilísticos, efetuados na área em estudo, estão em conformidade com o manual de CI implementado?

Será analisado o SCI existente no CHS de forma a verificar se o manual de CI está de acordo com o preconizado pela ACSS, refletindo os procedimentos de CI administrativos e contabilísticos exigidos e estando estes em conformidade com os procedimentos executados na área em estudo.

4 – Metodologia de Investigação

4.1 – Estudo de caso

O estudo de caso é uma metodologia de investigação que se concentra no estudo pormenorizado e aprofundado, no seu contexto natural, de uma entidade bem definida: o “caso”, assumindo-se assim como uma investigação particular. Segundo Yin (2009, pág. 1) um estudo de caso é “a estratégia de investigação mais adequada quando queremos saber o “como?” e o “porquê?” de acontecimentos actuais sobre os quais o investigador tem pouco ou nenhum controlo e o foco encontra-se em fenómenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real”. Por outro lado, Creswell (1994, pág. 61) refere que um estudo de caso é “a exploração de um “sistema limitado”, no tempo e em profundidade, através de uma recolha de dados profunda envolvendo fontes múltiplas de informação ricas no contexto”. Neste trabalho foi elaborado um estudo de caso simples, uma vez que se refere apenas ao estudo das normas de controlo interno aplicadas na área da tesouraria do Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E., ou seja, trata-se de um estudo realizado numa instituição específica. Optou-se por efetuar o estudo sobre as normas de CI

implementadas no CHS, na medida em que, para além de se tratar de uma EPE, obrigada a ter manuais de controlo interno desde o ano de 2007 e de ser a única instituição hospitalar da cidade de Setúbal, trata-se do 1º Centro Hospitalar em Portugal com acreditação total. No ano de 2010 este Centro Hospitalar obteve a Acreditação Total da Qualidade em Saúde pelo Healthcare Accreditation on Quality Unit (HQS), o Hospital São Bernardo recebeu a acreditação e o Hospital Ortopédico Sant'Iago do Outão foi Reacreditado.

4.2 – Caracterização do Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E.

O CHS nasceu no dia 31 de Dezembro de 2005 como resultado da união dos dois hospitais da cidade: Hospital de São Bernardo e Hospital Ortopédico Sant'Iago do Outão. Trata-se de duas unidades de prestígio no panorama hospitalar português e que, em conjunto, constituem um elevado potencial de recursos ao nível da prestação de cuidados assistenciais na região, geradora de oportunidades únicas. É uma pessoa coletiva de direito público de natureza empresarial, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, sendo o seu capital estatutário detido pelo Estado e aumentado ou diminuído por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde. Tem como órgãos o Conselho de Administração, o Fiscal Único e o Conselho Consultivo.

4.3 – Método de Recolha de dados

4.3.1 – Entrevista

A entrevista foi o método de recolha de dados escolhido na medida em que se trata de um método caracterizado por um contacto direto entre o investigador e o seu interlocutor, onde estes se podem exprimir de forma mais aberta, espontânea e direta. Neste estudo, foi utilizada a entrevista semi-estruturada, uma vez que permite alguma abertura na formulação de perguntas e respostas, dando uma certa liberdade ao interlocutor para se expressar aberta e informalmente, sem se afastar dos objetivos da entrevista. A entrevista adquire bastante importância no estudo de caso, pois através dela o investigador percebe a forma como os sujeitos interpretam as suas vivências já que ela, segundo Bodgan e Biklen (1994), permite recolher informações através da linguagem do entrevistado.

4.3.2 – Estrutura da entrevista

Na preparação da entrevista foi necessário selecionar os tópicos, elaborar as questões, considerar os métodos de análise e preparar e testar um plano. As questões foram elaboradas com base nos Manuais de CI implementados no CHS e nos manuais de Auditoria Interna da ACSS de forma a verificar se os procedimentos realizados na área da tesouraria seguem os procedimentos pré-estabelecidos. As entrevistas foram estruturadas de acordo com a área em análise, iniciando-se com questões de carácter geral e posteriormente com questões específicas.

Em seguida apresenta-se o Quadro n.º 2 e 3 com as questões colocadas em cada entrevista, com menção da data e hora em que foram realizadas, assim como a duração das mesmas.

Quadro n.º 2 – Questões colocadas nas entrevistas realizadas – 1ª Entrevista

Entrevista				
Data	Hora	Duração	Questões	
27.06.2011	11H00	1H00	1.	Questões Gerais
			1.1.	Como se encontram divididos os Serviços Financeiros, mais precisamente o Serviço de Contabilidade? As diferentes funções são independentes umas das outras?
			1.2.	Existe algum organograma?
			1.3.	Existe manual de procedimentos ou regulamento interno para cada serviço? Se sim, com que frequência é efetuada a sua monitorização/manutenção? Quais as datas de aprovação pelos responsáveis e de implementação?

Fonte: Elaboração Própria

Quadro n.º 3 – Questões colocadas nas entrevistas realizadas – 2ª Entrevista

Entrevista				
Data	Hora	Duração	Questões	
29.06.2011	10H00	2H00	2.	Controlo Interno na área de Tesouraria
			2.1	Como são geridos os dados mestre de contas bancárias?
			2.2	Qual o procedimento efetuado na abertura de uma conta bancária?
			2.3	De que forma é efetuado o encerramento de uma conta bancária?
			2.4	É efetuado um orçamento de tesouraria? Qual a finalidade?
			2.5	São elaboradas informações relativas à posição e variações de tesouraria? Se sim, qual a periodicidade e a quem se reporta.
			2.6	O CHS tem fundos de maneo e de caixa? Como é feita a sua gestão? Como são guardados e para que despesas pretendem fazer face?
			2.7	Quais os procedimentos necessários para a constituição de um fundo de maneo?
			2.8	Quem faz a reposição do Fundo de Maneio e como é que este procedimento é efetuado? É colocado o carimbo “PAGO” nos respetivos documentos?
			2.9	Existe um montante limite para os pagamentos e compras a dinheiro?
			2.10	São efetuadas contagens de surpresa ao fundo de maneo dos serviços por parte da contabilidade ou do responsável pela gestão de doentes?

			2.11	Os valores recebidos pela gestão de doentes são entregues na tesouraria com que regularidade?
			2.12	São efetuadas contagens de surpresa ao fundo de caixa? Se sim, quem as efetua? E de que forma é efetuada?
			2.13	Os resultados dessas contagens de caixa são arquivados para consultas futuras?
			2.14	Quem efetua a receção dos recebimentos (numerário ou cheque) efetuados por correio? De que forma este é registado e com que regularidade são depositados os valores?
			2.15	Todos os valores recebidos por cheque ou dinheiro são depositados na sua totalidade? Com que regularidade? Como é feita a conferência deste?
			2.16	Relativamente aos recebimentos por transferência bancária, como é que estes são registados?
			2.17	No caso de prestações de serviços a dinheiro, as cobranças apresentadas pelos caixas são comparadas pelo tesoureiro com os totais de controlo dos talões de prestação de serviços ?

Fonte: Elaboração Própria

Para a realização das entrevistas foi solicitada autorização ao Presidente do Conselho de Administração do CHS para se entrevistar a Diretora Financeira desta instituição. Após a realização das entrevistas, as respostas foram transcritas tendo sido elaborado um fluxograma de modo a facilitar a compreensão e leitura de alguns procedimentos realizados na área em estudo.

4.4 – Análise dos resultados obtidos

Na 1ª entrevista foram colocadas questões de carácter geral e na 2ª entrevista foram colocadas questões relativas ao controlo contabilístico no Serviço de Tesouraria, de modo a compreender como procediam relativamente a: (i) Criação/ alteração/ eliminação de dados mestre; (ii) Orçamento de Tesouraria; (iii) Operações de Tesouraria; (iv) Fundos de Maneio e de Caixa; (v) Pagamentos; e (vi) Recebimentos.

No que diz respeito à criação/alteração/eliminação de dados mestre de contas bancárias, o serviço processa de acordo com os procedimentos constantes no manual de CI. Em seguida apresenta-se o quadro n.º 4 com o resumo dos procedimentos efetuados.

Quadro n.º 4 – Procedimentos de Controlo Interno – Dados Mestre Tesouraria

Dados Mestre – Tesouraria	Procedimentos de Controlo Interno
	A criação/ alteração e eliminação de dados mestre de contas bancárias deve ser efetuada a nível de "Aplicação de Tesouraria", quer a nível de aplicação informática da contabilidade.
	O pedido deve estar devidamente aprovado pelo Conselho de

	Administração.
	Enviar cópia do pedido para que a Contabilidade efetue as mesmas operações no sistema informático da contabilidade.
	Alteração de dados de Contas Bancárias
	Efetuada as alterações solicitadas, conferindo posteriormente se os dados ficaram corretamente introduzidos.
	Arquiva toda a documentação, diferenciando por Entidade Bancária.
	Abertura de Contas Bancárias
	Solicita à entidade bancária os documentos de abertura de conta.
	Envia o "Impresso de abertura de conta" devidamente preenchido para os procuradores autorizados assinarem.
	Recebe o impresso assinado e remete-o para a entidade bancária.
	Recebe a confirmação de abertura de conta por parte da entidade bancária.
	Envia cópia da confirmação de abertura de conta para a contabilidade.
	Procede à criação na "Aplicação de Gestão de Tesouraria" da nova conta bancária.
	Verifica se os dados foram correctamente introduzidos no sistema informático.
	Arquiva toda a documentação, diferenciando por Entidade Bancária.
	Encerramento de Contas Bancárias
	Prepara o ofício de pedido de encerramento de conta.
	Envia o ofício para os procuradores autorizados assinarem.
	Recebe o ofício assinado e remete-o para a entidade bancária.
	Recebe a confirmação do encerramento da conta por parte da entidade bancária.
	Envia cópia da confirmação do encerramento da conta para a contabilidade.
	Encerra a conta bancária na "Aplicação de Gestão de Tesouraria"
	Verifica se os dados foram correctamente introduzidos no sistema informático.
	Arquiva toda a documentação, diferenciando por Entidade Bancária.

Fonte: Elaboração Própria

De modo a facilitar uma gestão eficiente e eficaz das disponibilidades, a Direção Financeira elabora um Orçamento de Tesouraria, o qual apresenta uma posição anual com desdobramento mensal. Este Orçamento é elaborado tendo em conta os orçamentos de exploração e de investimento, a liquidez de tesouraria do ano anterior, e a política financeira definida. Mensalmente, é efetuado um mapa comparativo entre os valores orçamentados e os valores reais, que é submetido a apreciação e aprovação por parte do Conselho de Administração.

Encontram-se descritos no manual de procedimentos de tesouraria procedimentos para Abertura de Créditos ou Depósitos a Prazo, no entanto segundo indicação da Direção Financeira, nenhuma destas situações existe a nível de Tesouraria porque o CHS não possui nem Depósitos a Prazo, nem pretende pedir Créditos a Instituições Bancárias.

O Centro Hospitalar de Setúbal possui Fundos de Maneio e de Caixa. O quadro n.º 5 apresenta um conjunto de características fundamentais exigidas no manual de CI regulamentado pela ACSS.

Quadro n.º 5 – Características Fundamentais – Fundos de Maneio e de Caixa

Características Fundamentais do Fundo de Maneio e Caixa
Sistema de fundo fixo
Ser guardado em local seguro, restrito à pessoa responsável pelo fundo
Pretende fazer face a despesas correntes de baixo valor
Deve ser alvo de contagem periódica, as quais devem ser registadas por escrito
Não podem ser adquiridos bens ou serviços com classificação económica de despesa constante no documento que autoriza a constituição do fundo
A aquisição de existências ou artigos de economato só pode ser efectuada mediante indicação na requisição interna por parte do Serviço de Compras
Não podem ser adquiridos bens considerados imobilizado através do valor do fundo.

Fonte: Elaboração Própria

Face ao exposto no quadro anterior, verifica-se que alguns aspetos não estão em conformidade com o manual de procedimentos. Segundo o manual é totalmente vedada a utilização do fundo para aquisição de bens considerados imobilizado, o que não se verifica. Outro ponto que não se verifica é o facto de adquirirem artigos/ serviços com classificação económica de despesa idêntica à que consta do documento de constituição do fundo. Aquando das restituições não é verificado se o tipo de bens/ serviços está em conformidade.

De acordo com Costa (2008) deveriam ser estabelecidos limites para pagamentos e reembolso, no entanto, este procedimento não consta do manual regulamentado pela ACSS.

Em seguida apresenta-se o quadro n.º 6 com um resumo dos principais procedimentos de CI dos fundos de maneio e caixa reportados pela Direção Financeira aquando da entrevista.

Quadro n.º 6 – Procedimentos de Controlo Interno – Fundos de Maneio e de Caixa

Fundos de Maneio e de Caixa	Procedimentos de Controlo Interno
	Constituição Fundo Maneio
	A Direção Financeira recebe o pedido de constituição do fundo por parte do responsável do fundo, devidamente autorizada pelo Conselho de Administração
	Envia para a Tesouraria uma "Nota de Lançamento", devidamente aprovada, e a informação para a Contabilidade para efectuarem a abertura do fundo
	A Tesouraria emite o meio de pagamento e entrega os valores ao Responsável do Fundo, registando na "Folha de Caixa" e no "Resumo Diário de Tesouraria" as constituições efectuadas
	Envia "Nota de Lançamento de Tesouraria" para a Direcção Financeira
	Reconstituição Fundo Maneio

	A restituição é efectuada sempre que o Responsável do Fundo sempre que tem conhecimento que o fundo de caixa se encontra num nível baixo para fazer face às despesas correntes.
	O Responsável do Fundo apura uma folha resumo das despesas de caixa, da qual constam todos os pagamentos efectuados por conta do fundo, anexando as faturas e documentos equivalentes.
	Remete à Contabilidade - Despesa/ Conferência de faturas os documentos devidamente assinados, ficando com uma cópia dos mesmos.
	A contabilidade verifica a legalidade dos documentos apresentados e emite uma ordem de pagamento referente às faturas apresentadas e a "Nota de lançamento de tesouraria".
	A Tesouraria recebe os documentos e reembolsa o Responsável do Fundo através de Cheque.
	Assina e coloca os elementos relativos ao cheque no "Mapa resumo de fundos", carimbando posteriormente a ordem de pagamento com a indicação de pago e a data em que efectuou o pagamento.
	A "Nota de lançamento de tesouraria" em conjunto com o "Mapa resumo de fundos" segue posteriormente para a Tesouraria".
	Restituição Fundo Maneio
	No final de cada ano, a contabilidade contabiliza a restituição do fundo.

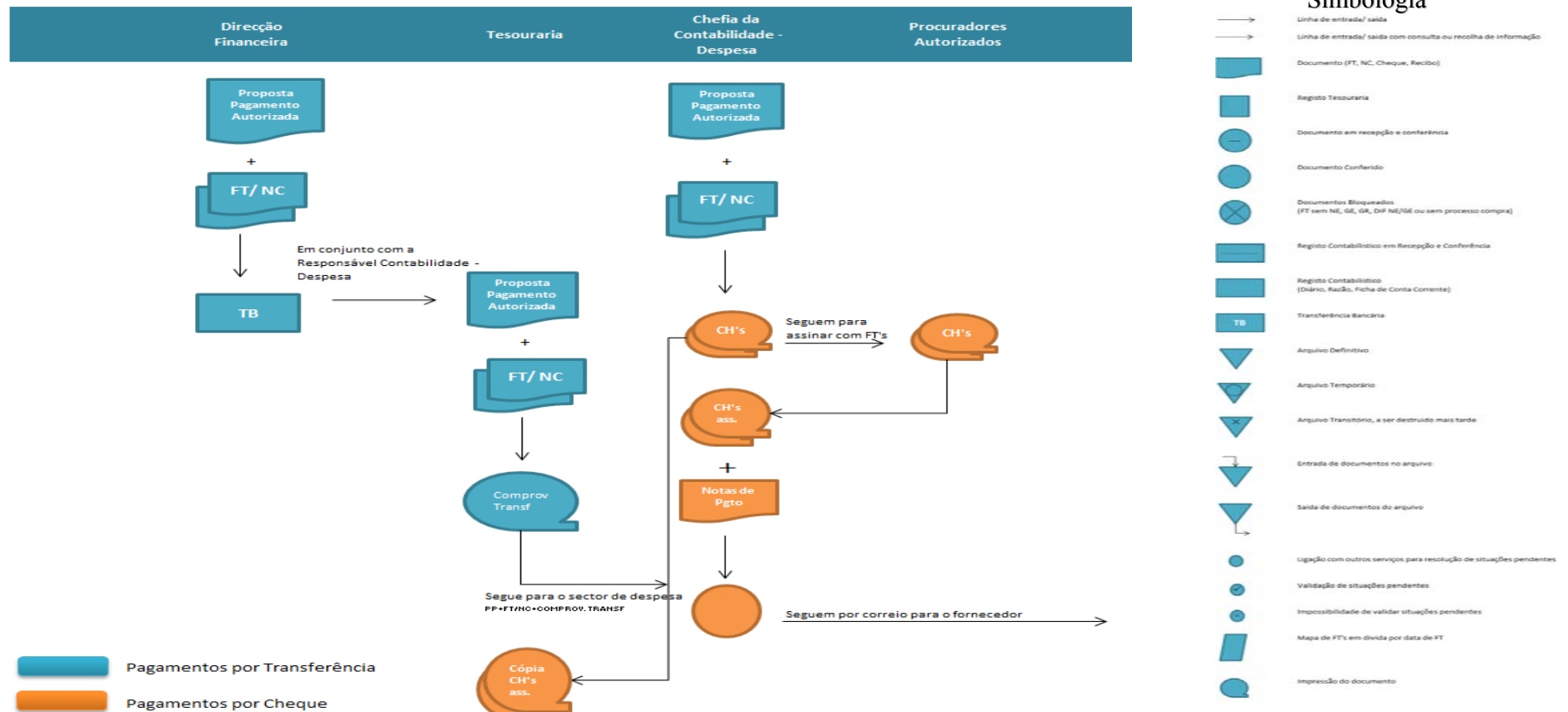
Fonte: Elaboração Própria

Segundo Pinheiro (2010), a todos os pagamentos que forem sendo pagos através do fundo deve ser aposto um carimbo de "PAGO", assim como deve-se estabelecer que a restituição do fundo seja efectuada no último dia do mês de forma a que, àquela data, não sejam considerados em disponibilidades custos já incorridos. No entanto estes procedimentos não constam do manual de controlo interno exigido pela ACSS.

Seguidamente apresenta-se um fluxograma dos procedimentos de controlo interno relativos a pagamentos a fornecedores por transferência bancária e por cheque.

O fluxograma apresenta os procedimentos de controlo interno relativos a pagamentos a fornecedores por transferência bancária e por cheque.

Figura n.º 1 – Fluxograma Pagamentos a Fornecedores – Transferência Bancária/ Cheque



Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito aos recebimentos de caixa (numerário, cheques, multibanco) estes são devidamente controlados e contabilizados. Os recebimentos decompõem-se de acordo com o quadro n.º 7 que se apresenta em seguida, estando em conformidade com o exigido no manual de CI.

Quadro n.º 7 – Recebimentos de Caixa

	Procedimentos de Controlo Interno
	Aquando do Atendimento ao Cliente/ Utente
Recebimentos	O setor de receita imprime o recibo relativo ao valor da fatura que o utente pretende pagar, entregando-o ao utente para que este efectue o pagamento na Tesouraria.
	A Tesouraria recebe o recibo e o valor da cobrança (numerário, cheque ou multibanco), os quais são conferidos. Depois é apostado o carimbo de "PAGO" e rubricado o recibo para o validar.
	Entrega o recibo ao cliente/ utente.
	Regista os valores na aplicação de gestão de tesouraria e guarda os valores num local restrito.
	No final do período de atendimento, emite um mapa diário de cobranças, o qual é devidamente conferido pela Tesouraria.
	Elabora uma guia de depósito por entidade bancária e na manhã do dia seguinte manda efectuar o depósito, recebendo posteriormente o talão de depósito certificado pela entidade bancária.
	Envia o mapa diário de cobranças, juntamente com a guia de depósito e cópia do talão de depósito para o setor da despesa para conferência e registo na aplicação informática.
	O setor de despesa arquiva posteriormente toda a documentação sequencialmente.
	Taxas Moderadoras
	A Tesouraria recebe dos vários Centros de Responsabilidade (setores do serviço de gestão de doentes responsáveis pela cobrança de taxas moderadoras) a "Folha resumo diária" com os respectivos montantes. Confere, actualiza os valores recebidos na "Aplicação de Gestão de Tesouraria".
	Elabora a guia de depósito, por entidade bancária, e na manhã do dia seguinte manda efectuar o depósito, recebendo o talão de depósito certificado pela entidade bancária.
	Envia toda a documentação para o setor de despesa, onde os valores são conferidos, registados no sistema informático e arquivados sequencialmente.
	Cobrança Automática - "Kiosque"
	Efetuada através do recurso a máquinas específicas para cobrança.

	O utente introduz o cartão de Utente do SNS, efectiva a consulta que irá ter, faz o pagamento da taxa moderadora correspondente e a máquina emite o respectivo recibo.
	Diariamente é impresso, pela Responsável pelo Serviço de Atendimento ao Doente, um "Talão de Fecho" com os valores cobrados em cada máquina e o respectivo numerário, que serão entregues na Tesouraria.
	A Tesouraria confere os valores, elabora a guia de depósito, por entidade bancária, e regista os valores na "Aplicação de Gestão de Tesouraria".
	Na manhã do dia seguinte, a Tesouraria manda efectuar o depósito bancário, recebendo o talão de depósito certificado pela entidade bancária.
	Posteriormente, toda a documentação segue para o setor de despesa para conferência, registo no sistema informático e arquivo sequencial.
	Valores recebidos por correio
	Os valores recebidos dão entrada num único local do CHS, no expediente, onde são registados. Após conferência dos valores registados, segue uma cópia da listagem de cheques recepcionados juntamente com os valores recebidos para o setor de receita.
	O setor de receita identifica os pagamentos efetuados, emite os documentos de cobrança e respetivos recibos. Caso haja pagamentos que não consiga identificar, regista-os em adiantamentos de clientes para posterior análise. Toda a documentação segue para a Tesouraria.
	A Tesouraria confere a documentação, regista os valores cobrados/ adiantamentos na "Aplicação de Gestão de Tesouraria", elabora a guia de depósito, por entidade bancária, com os valores das cobranças.
	Manda efetuar o depósito bancário, recebendo o talão de depósito certificado pela entidade bancária, que depois será remetida para a contabilidade.
	Valores recebidos por transferência bancária
	O setor de receita imprime do sistema <i>Homebanking</i> as transferências bancárias recebidas, identifica-as e regista-as no sistema informático. Caso não consiga identificar, regista-as na conta de adiantamentos de clientes.
	Remete os documentos de cobrança/ adiantamentos, com as respectivas cópias das transferências para a Tesouraria.
	A Tesouraria confere os valores e regista-os na "Aplicação de Gestão de Tesouraria" e elabora a guia de depósito, por entidade bancária.
	Remete toda a documentação para o setor de despesa, que confere, regista na aplicação informática e arquiva sequencialmente.

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente aos juros, suportados ou obtidos, estes são registados atempadamente na “Aplicação de Gestão de Tesouraria”. A Tesouraria recebe do setor de despesa e de receita os documentos de pagamento e cobrança, juntamente com a informação remetida pelo GCF, que confere e regista na referida aplicação. Os documentos são depois remetidos para o setor de

despesa que regista na aplicação informática, confere e arquiva sequencialmente. Os procedimentos mencionados estão em conformidade com o manual de CI.

5 – Considerações finais

O novo regime jurídico da gestão hospitalar aumentou o grau de exigência, nomeadamente a nível da transparência, fiabilidade nas informações reportadas, economia na gestão dos recursos e melhoria contínua nos serviços prestados aos cidadãos, tornando-se importante a existência de um SCI.

No Setor da Saúde, mais em concreto nas E.P.E.'s, tornou-se obrigatório, desde o ano de 2007, a implementação de manuais de procedimentos, administrativos e contabilísticos, de CI. Neste sentido, foi efetuado este estudo com o intuito de: (i) verificar se o CHS tinha implementado, na área da tesouraria, o manual de CI preconizado pela ACSS; (ii) se estes procedimentos estão em conformidade com o regulamentado pela ACSS; e (iii) se os procedimentos reflectem a realidade funcional da área em estudo.

Após elaboração das entrevistas, verificou-se que, a área em estudo, têm o manual de procedimentos de CI implementado, no entanto constatou-se que algumas dos procedimentos realizados não estão coincidentes com o exigido no manual de CI regulamentado pela ACSS.

Por outro lado, existem procedimentos incluídos no manual de CI incorreto, ou seja, procedimentos relativos ao serviço de contabilidade – despesa/ conferência de faturas estão incluídos no manual de procedimentos do serviço de tesouraria, assim como não existir uma atualização e monitorização regular do manual de controlo interno implementado na área em estudos. O manual de controlo interno deve ser revisto de modo a traduzir corretamente todos os procedimentos realizados na área em estudo.

Desta forma, a melhor forma de proteger a contabilidade contra os erros e as fraudes é instituir um sistema de controlo interno eficaz e eficiente, que para além de corrigir as anomalias verificadas prevenirá contra futuras. De futuro poderia efetuar-se um estudo que abrange-se todas as áreas do Centro Hospitalar de Setúbal, E.P.E. por forma a verificar se os manuais de CI implementados estão de acordo com o exigido pela ACSS e se todos os procedimentos constantes destes estão funcionais transparecendo a realidade do CHS. Em simultâneo, através do recurso a técnicas de auditoria, deveria-se obter provas de que os procedimentos, administrativos e contabilísticos, são executados correctamente.

6 – Referências Bibliográficas

American Institute of Certified Public Accountants (1972), *Statement on Auditing Procedure – The auditor's study on evaluation of internal control* 54;
American Institute of Certified Public Accountants (1978), *2ª Norma auditoria*;
Barata, Alberto da Silva (1999), *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*, Lisboa: Notícias Editorial;

- Costa, Carlos Batista (2008), *Auditoria Financeira: Teoria e Pratica*, Lisboa: Editora Rei dos Livros;
- Creswell, W. (1994), *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*, SAGE
- Decreto-lei n.º 93/2005 de 7 de junho - a transformação dos hospitais SA em entidades públicas empresariais;
- Floriano, José Cebaldir (2008), *A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial*, Unicentro nº 5, pág. 1-8;
- Gomes, Emilia Rocha (2004), *A importância do controlo interno*, Temas de Contabilidade, Fiscalidade, Auditoria e Direito das Sociedades, pág. 151-159;
- Moffett, Ryan C., Grant, Gerry H. (2011), *Internal Controls and Fraud Prevention*, Internal Auditing, nº 26, pág. 3-12;
- Neves, João Filipe (2008), *A Importância de um Controlo Interno*, Revista TOC, nº 99, pág. 61-61;
- Neves, João Filipe Nogueira (2009), *Sistemas de controlo interno nas Pequenas e Médias Empresas no Concelho de Aveiro*, Dissertação Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade de Aveiro;
- Noordin, Shiraz, Pakistan, ACMA (1997), *Importance of Internal Control Systems*, International Journal of Government Auditing, nº 24, pág. 10-11;
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000), *Directriz de Revisão/ Auditoria nº 410*, Manual do Revisor Oficial de Contas;
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2007), *DRA 510 – Prova de Revisão/ Auditoria*;
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2007), *Normas Técnicas de Revisão/ Auditoria*;
- Pinheiro, Joaquim Leite (2010), *Manual Prático para Auditores Internos*, Rei dos livros;
- Public Accounts Committee (2004), *Report of the Public Accounts Committee on the Report of the Comptroller and Auditor General of India for the year 2003-04*;
- Raymond, Harris (2010), *Internal control & fraud conference*, Journal of government financial management, Fall 2010, pág. 74-75;
- Silva, Maria Isabel Lopes (2009), *Controlo Interno em Juntas de Freguesia*, Dissertação Mestrado em Administração e Gestão Publica, Universidade Aveiro;
- Szczepankiewicz, Elżbieta I. (2010), *Internal Audit as a management improvement tool in the healthcare sector units*, Pol. Ann. Med, nº 17, pág.136–148;
- Yin, Robert K. (2009), *Case study research: design and methods*, 4ª Edição, London: Sage Publications;